



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **To & Mi Vdf. spol s r.o.**, se sídlem Pražská 2591, Varnsdorf, zast. Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2022, čj. 15648/22/5200-11431-706481, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 6. 2024, čj. 15 Af 8/2022-113,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 30. 4. 2019 žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015, 2016 a 2017. Správce daně (Finanční úřad pro Ústecký kraj) následně zahájil daňovou kontrolu. Žalobkyně v jejím rámci mimo jiné tvrdila, že na řádcích 162 dodatečných daňových přiznání zohlednila dopady činnosti své bývalé zaměstnankyně Mgr. Z. K.. Skutečné výnosy v daných letech měla totiž žalobkyně nižší, než původně vykazala. Odkázala se na usnesení Policie ČR, kterým policejní orgán překvalifikoval trestný čin bývalé zaměstnankyně žalobkyně ze zpronevěry na porušení povinnosti při správě cizího majetku. Správce daně následně dne 1. 6. 2020 vydal dodatečné platební výměry, kterými za roky 2015 (čj. 1496644/20/2513-50521-507006), 2016 (čj. 1496715/20/2513-50521-507006) a 2017 (čj. 1496775/20/2513-50521-507006) ponechal daň

beze změny (doměřil žalobkyni daň vyšší o 0 Kč). Proti dodatečným platebním výměrům se žalobkyně odvolala a žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím odvolání zamítl.

[2] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Předně se neztotožnil s obecnou argumentací, podle níž se žalovaný nevypořádal s odvolacími námitkami. Zde odkázal na části napadeného rozhodnutí, ve kterých na ně žalovaný odpověděl. Konkrétněji žalobkyně uvedla, že správní orgány ignorovaly její argumentaci, podle které účet 602.300 slouží ke sledování výnosů, a operovaly výhradně s účtem 602.308. Ani s touto námitkou se krajský soud neztotožnil a odkázal na části rozhodnutí, kde se touto argumentací žalovaný zabýval (body 70 až 80, 139 a 151 až 154). Žalovaný se vypořádal i s důkazními návrhy, které žalobkyně přiložila k doplnění odvolání (body 127 až 144 napadeného rozhodnutí).

[3] Dále žalobkyně uvedla, že správce daně vyjádřil pochybnosti pouze abstraktně. Pouhá neodůvodněná spekulace správce daně nevede k přesunu důkazního břemene na daňový subjekt. Ani s touto námitkou se krajský soud neztotožnil. Správce daně ve výzvě jasně uvedl své pochybnosti o tom, zda bylo snížení výsledků hospodaření oprávněné, a skutečnosti, ze kterých tyto pochybnosti pramenily. Žalobkyně na ně reagovala a z její odpovědi neplynulo, že by nevěděla, co konkrétně považoval správce daně za neprokázané, respektive že by její tvrzení směřovala pouze k abstraktním tvrzením či neodůvodněným spekulacím. Obdobně krajský soud poukázal také na výsledky kontrolního zjištění a reakce žalobkyně na ně. Není tedy pravda, že nebyly splněny zákonné podmínky pro přenesení důkazního břemene. Správní orgány nepostupovaly v rozporu § 92 odst. 4 a 5 daňového řádu.

[4] Žalobkyně dále namítala, že charakter účtu 602.308 vyhodnotily daňové orgány nesprávně jako výnosový, přitom byl pouze vnitropodnikový. Nesprávně také vyhodnotily nenulové konečné zůstatky na tomto účtu. Podle krajského soudu však účetní zápisy zachycené na daném účtu reálně ovlivnily výsledek hospodaření žalobkyně k rozvahovému dni 31. 12. 2017. Zdůraznil roli účetního zápisu ze dne 30. 9. 2017, kterým žalobkyně odúčtovala celkovou částku škody způsobené bývalou zaměstnankyní. Celkové zdanitelné příjmy byly tedy o celkovou částku škody již sníženy a své výnosy nemohla v jednotlivých dodatečných daňových přiznáních snížit opakovaně. Žalobkyně také odkázala na účetní doklad o vzniku pohledávky za svojí bývalou zaměstnankyní. Podle krajského soudu však toto zaúčtování bylo z daňového pohledu neutrální, jelikož stejnou částku zaúčtovala jako manko pokladní hotovosti.

[5] K argumentaci žalobkyně, podle které účet 602.300 slouží ke sledování výnosů ze směny valut, krajský soud uvedl, že nemá oporu v předloženém účetnictví. Částky, o které snížila výsledek svého hospodaření, odpovídají meziročním změnám provedeným na účtu 261.010, který je souvztažný k účtu 602.308. Je zřejmé, že i auditorka žalobkyně vycházela při stanovení výše škody z hodnot na účtu 261.010. Sama žalobkyně ve věci nejprve konstatovala, že v rámci měsíčních účetních operací byly chybějící částky deklarovány jako peníze na cestě (resp. v obalech) na účtu 261.010. Žalovaný také srozumitelně uvedl, že není z účetních zápisů v účetním deníku nijak seznatelné, že by na účtu 602.300 byly zachycené fiktivně vykazované výnosy související s trestnou činností bývalé zaměstnankyně žalobkyně. Vůči účtu 602.300 žalobkyně podle svých tvrzení souvztažně zapisovala na účty 211.100 (pokladna Kč) a 211.224 (pokladna EUR). Pokud tedy bylo její účetnictví vedeno v souladu s účetními předpisy, pak částky zaúčtované na účtu 602.300 musela reálně

pokračování

v hotovosti vložit do pokladny či z ní v hotovosti vyplatit. Krajský soud přisvědčil závěru žalovaného, že účetnictví žalobkyně v souladu s účetními předpisy pravděpodobně vedeno nebylo, protože jinak by zjistila skutečný stav při faktické inventuře, kterou neprováděla.

[6] Krajský soud se neztotožnil ani s tím, že by daňové orgány nedostatečně zjistily skutkový stav a že by porušily § 92 odst. 2 a 3 daňového řádu. Žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Měla označit a doložit konkrétní účetní operace učiněné v rozhodných obdobích, nikoliv obecně poukazovat na fiktivní navýšení výnosů, aniž by byly rozptýleny důvodné pochybnosti daňových orgánů založené na konkrétně vyjádřených zjištěních. Na tom nic nemění ani obecné tvrzení, že by zvýšení rentability na úroveň 70 % vedlo k poklesu tržeb, jelikož by zákazníci takové ceny neakceptovali.

[7] Dále žalobkyně namítala, že správce daně na jedné straně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala své tvrzení, ale na straně druhé odmítl provést důkazy, které k prokázání těchto tvrzení navrhla. Nevysvětlil navíc, proč neprovedl navrhované svědecké výpovědi a místní šetření, při kterých žalobkyně chtěla názorně vysvětlit účtování směnářenských obchodů. Krajský soud se ani s touto námitkou neztotožnil. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, proč by byly navrhované svědecké výpovědi i místní šetření nadbytečné. Krajský soud také upozornil, že konkrétní důvody, proč žalovaný důkazy neprovedl, žalobkyně nerozporovala. Omezila se pouze na tvrzení, že neprovedení důkazu daňové orgány nevysvětlily. Žalobkyně také předložila znalecký posudek, který navrhla použít jako důkaz. Krajský soud jej však neprovedl. Daňové orgány založily svá rozhodnutí na tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno v daňovém řízení. Není možné se v následném řízení před soudem domáhat provedení důkazu, který měla možnost uplatnit právě v daňovém řízení.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky

[8] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost.

[9] **Stěžovatelka** namítá, že závěry správních orgánů jsou založeny na nesprávném posouzení vedení účetnictví. Krajský soud přijal jejich chybná zjištění, aniž by se zabýval tím, zda ze správního spisu skutečně vyplývají. Konkrétně zmiňuje bod 54 napadeného rozsudku, ve kterém se uvádí mimo jiné to, že podle žalovaného byla částka vyčísleného schodku zaúčtována v roce 2017 na účtech 261.010 (MD) a 602.308 (D). Nesprávný je také závěr žalovaného, že na účtu 602.300 (kurzový zisk z nákupu valut) nejsou seznatelné fiktivně vykazované výnosy, které souvisejí s trestnou činností bývalé zaměstnankyně stěžovatelky. Daňové orgány vycházejí z chybné premisy, že pokud stěžovatelka vedla účetnictví v souladu s účetními předpisy, pak by částky zaúčtované na účtu 602.300 musela reálně v hotovosti vložit do pokladny či z ní v hotovosti vyplatit. Stěžovatelka také argumentuje znaleckým posudkem, který předložila v řízení před krajským soudem. V něm je uvedeno, že účetní zápisy zachycené na účtu 602.308 neovlivnily výsledek hospodaření. Tedy ani zaúčtování schodku v roce 2017 (k rozvahovému dni 31. 12. 2017).

[10] Dále stěžovatelka rozporuje závěr krajského soudu, podle kterého je kvalifikace trestného činu irelevantní. Podstata trestné činnosti a její ekonomické následky mají podstatný vliv na volbu účetních postupů. Případné nadhodnocení výnosů totiž může ovlivnit hodnocení výkonnosti společnosti externími uživateli.

[11] Stěžovatelka také namítá, že jí správní orgány neumožnily provést důkazy, kterými by rozptýlila jejich pochybnosti. Krajský soud bez dalšího přijal argumentaci správce daně o tom, že dané návrhy byly nadbytečné. Nereflekoval však, že správce daně nepochopil, jak stěžovatelka vedla účetnictví. Podle judikatury (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS) je svědka potřeba vyslechnout vždy, pokud to daňový subjekt požaduje, ledaže se jedná o požadavek, který je vedený pouze snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení. Stěžovatel však daňové řízení nemařil ani neprodužoval. Správce daně nemůže předjímat, jaké skutečnosti z výpovědí svědků vyplynou, ani jakou vypovídající hodnotu budou mít. Na tento argument však krajský soud nereagoval.

[12] Stěžovatelka znalecký posudek navrhovala provést jako důkaz v soudním řízení v reakci na to, že jí správní orgány neumožnily provést jiné důkazy na podporu jejich tvrzení. Nepřináší do řízení žádná nová skutková zjištění či nové okolnosti. Jedná se čistě o vysvětlení způsobu účtování a hodnocení toho, nakolik stěžovatelka účtovala v souladu s požadavky § 23 odst. 3 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Důkazním návrhem stěžovatelky měla být doplněna právní argumentace, nikoliv skutková tvrzení. Danou právní argumentaci však krajský soud nevypořádal. Jelikož navíc znalecký posudek vysvětluje obdobné skutečnosti jako případný výslech auditorky, není možné tvrdit, že stěžovatelka takový důkazní návrh v předchozím řízení neuplatnila. Návrh na výslech auditorky byl kvalitativně srovnatelný.

[13] **Žalovaný** se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením věci krajským soudem a odkázal na své vyjádření k žalobě, dupliku i napadené rozhodnutí. Co se týče argumentace ohledně nesprávného posouzení vedeného účetnictví, stěžovatelka se omezuje na citace úryvků z napadeného rozsudku, stroze namítá jejich nesprávnost, rekapituluje svůj odlišný pohled a konstatuje chybějící oporu ve správním spise. Žalovaný nikdy nerozporoval, že v důsledku protiprávního jednání byly v účetnictví stěžovatelky několik let zkreslovány údaje o výnosech. Stěžejní však bylo zjištění, že o částky, které bývalá zaměstnankyně stěžovatelky hlásila jako peníze v uzavřených obalech (peníze na cestě), byly výnosy vždy snižovány k poslednímu dni následujícího měsíce. Naposledy tak stěžovatelka učinila účetním zápisem ze dne 30. 9. 2017, kterým vystornovala celou průběžně fiktivně deklarovanou hodnotu stavu peněz v obalech v letech 2014 až 2017. Stěžovatelka také sice do svého účetnictví zahrnula jako výnos fakticky nikdy neuhrazenou pohledávku za svou bývalou zaměstnankyni, avšak ta se současně promítla v rámci účtovaných nákladů jako manko pokladni hotovosti. Ačkoliv výše, kterou stěžovatelka formálně evidovala, byla nadhodnocená a neodpovídala reálnému stavu jejího hospodaření, fakticky se nijak nepromítala do hodnoty základu daně. Po odhalení protiprávního jednání bývalé zaměstnankyně provedla účetní zápis, kterým formální stav účetnictví uvedla do souladu s reálným stavem svého hospodaření. Na podkladu údajů, které tvrdila v řádných daňových přiznání, byla daň stanovena ve správné výši. Pokud by došlo ke snížení základu daně požadovanému v dodatečných daňových přiznáních, stalo by se tak již podruhé z důvodu totožné skutečnosti. Změna kvalifikace trestného činu je irelevantní pro naplnění hypotézy § 23 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů, protože skutkové okolnosti jsou stále stejné. Stěžovatelka si byla již předtím vědoma toho, že deklarované výnosy jsou fiktivní, a reagovala na to příslušnými zápisy v účetnictví.

[14] Dále se žalovaný neztotožňuje ani s argumentací, která směřuje vůči neprovedení navržených důkazů v daňovém a soudním řízení. Rozsudek čj. 2 Afs 24/2007-119 považuje

pokračování

za judikatorní exces. Aprobování takového postupu by bylo v rozporu s konstantní judikaturou a fakticky vyprazdňovalo roli orgánů veřejné moci při zvažování potřebnosti provedení navrhovaných důkazů. Není ani pravda, že by na argument, že správní orgány mají povinnost vždy vyslechnout svědka, krajský soud nijak nereagoval. Krajský soud také vysvětlil, proč je provedení znaleckého posudku nepřípustné. Stěžovatelce nic nebránilo posudek předložit v průběhu daňového řízení. Úloha správního soudu je primárně přezkumná, těžiště dokazování má probíhat před správními orgány. Neprovedení jiného důkazu (výslech auditorky) neotevívá prostor pro dodatečné doplňování dokazování v soudním řízení. Znalecký posudek stěžovatelka předložila až před soudem, byť i o neprovedení výslechu svědka byla vyrozuměna ještě před vydáním napadeného rozhodnutí. Klíčové pro prolomení koncentrace je, zda byl označen konkrétní důkaz, nikoliv skutečnost, kterou by měl dokazovat. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by výslech svědkyně byl kvalitativně stejný důkaz jako znalecký posudek. Soudní znalec je navíc povolán k posouzení skutkových otázek, nikoliv právních. Prostor rozporovat právní hodnocení, na kterém spočívá napadené rozhodnutí, měl při formulaci žalobních bodů.

[15] **Stěžovatelka** v replice k vyjádření žalovaného dodala, že zaúčtování záporné částky dne 30. 9. 2017 nesnižuje hospodářský výsledek. Není pravda, že by došlo k opakovanému snížení základu daně, ani to, že by se nadhodnocené výnosy fakticky nepromítaly do hodnoty základu daně. Předkládala důkazy, kterými by upozornila na to, že správce daně a žalovaný nesprávně chápali vedené účetnictví, avšak všechny byly odmítnuty jako nadbytečné. Nesprávné závěry pak převzal také krajský soud, aniž by zkoumal jejich správnost. Je také zřejmé, že auditorka způsob vedení účetnictví pochopila, a účelem návrhu na její výslech bylo, aby správci daně a žalovanému způsob vedení vysvětlila. Také znalecký posudek vysvětluje, čemu finanční orgány vůbec neporozuměly, a potvrzuje správnost postupu stěžovatelky při podání dodatečných daňových přiznání. Tímto důkazním návrhem byla potvrzena právní argumentace, kterou stěžovatelka předložila již v rámci předchozího daňového řízení i podané žalobě. Znalecký posudek nechala zpracovat proto, že se žalovanými nezabýval navrženými důkazy. Dříve jej nebylo třeba zadávat. Podle stěžovatelky je pak logickým postupem, že při seznámení s podklady opětovně předložila listiny, které vysvětlují, proč sporný zápis nemá vliv na výnosy.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud úvodem shrnuje okolnosti, které jsou pro nyní projednávanou věc významné. Stěžovatelka pracovala mimo jiné s účty 211.100 (pokladna Kč), 211.224 (pokladna EUR), 261.010 (peníze na cestě), 378.804 (jiné pohledávky), 569.000 (manka a škody na finančním majetku), 668.000 (ostatní finanční výnosy), 602.300 (kurzový zisk z nákupu valut) a 602.308. Podle českých účetních standardů by účet 602.308 měl být výnosový, neboť spadá do účtové třídy 6 ve smyslu přílohy č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. Na charakteru účtu 602.308 se však stěžovatelka s žalovaným a krajským soudem neshodne.

[17] Činnost již zesnulé zaměstnankyně stěžovatelky spočívala v tom, že nakupovala eura za koruny ve vyšším směnném kurzu, než který hlásila stěžovatelce. Tedy za vyšší částky, než měla od stěžovatelky k dispozici v korunách. U svých zdrojů proto někdy kupovala eura na dluh, a tento schodek zaúčtovala jako fiktivní aktivum peníze na cestě (MD 261.010). Souběžně s tím zaměstnankyně provedla zápis D 602.308. Na konci měsíce však původní fiktivní obal stornovala zápisem mínusových částek MD 261.010 / D 602.308, čímž vynulovala svoje zápisy za daný měsíc, a nebyly tak při běžné kontrole odhalitelné. Tentýž

den pak provedla další zápis (v kladných hodnotách), kterým zase zaúčtovala fiktivní aktivum peníze na cestě (MD 261.010 / D 602.308) k příslušnému dni. Ten pak na konci následujícího měsíce opět stornovala. Skutečně zaúčtovaná eura na devizovém účtu stěžovatelky po měsíční uzávěrce pak pocházela z nákupu provedeného později, a to buď na dluh, nebo již z nově uvolněných finančních prostředků, případně získaných z krátkodobých půjček z tržeb směnáren.

[18] Při inventuře (fyzické kontrole obalů) se pak ukázalo, že deklarované obaly neexistují. Stěžovatelka původní zápis fiktivního obalu (částka 103 087 680 Kč) dne 30. 9. 2017 stornovala mínusovým zápisem MD 261.010 / D 602.308. Téhož dne zápisem MD 569.000 / D 211.100 také zaúčtovala částku 102 947 280 Kč jako manko pokladní hotovosti. Tuto částku pak auditorka dne 2. 11. 2017 vyčíslila jako výši škody, kterou stěžovatelce způsobila její bývalá zaměstnankyně. Stejnou částku pak stěžovatelka dne 31. 12. 2017 zaúčtovala zápisem MD 378.804 / D 668.000 jako pohledávku za svou bývalou zaměstnankyní. V řádném daňovém přiznání za rok 2017 pak vykázala ztrátu 56 676 065 Kč. Policie ČR nejprve měla za to, že se daná zaměstnankyně dopustila zpronevěry. Až následně zjistila, že větším majetkem nedisponuje. Nebylo prokázáno, že by se svým jednáním obohatila; pouze vědomě vytvářela obchodní ztrátu. Trestný čin proto překvalifikovala na porušení povinnosti při správě cizího majetku.

[19] V dubnu 2019 podala stěžovatelka dodatečná daňová přiznání za roky 2015, 2016 a 2017 a odečetla od výsledku hospodaření dalších 95 960 580 Kč. Původně tuto změnu zdůvodnila změnou kvalifikace trestného činu bývalé zaměstnankyně. V průběhu daňového (i soudního) řízení však představila argumentaci, podle které je účet 602.300 nadhodnocený fiktivními výnosy a že právě tam zaměstnankyně zapisovala kurzové zisky, které nikdy nevznikly. Daňové orgány se však prý nedůvodně omezily jen na pohyby na účtu 602.308. Tvrdí, že škodu do výsledku hospodaření roku 2017 nepromítla, protože účet 602.308 je pouze vnitropodnikový bez reálného dopadu na hospodářský výsledek stěžovatelky.

[20] Ačkoliv je nesporné, zda stěžovatelka unesla svoje primární důkazní břemeno, spornou otázkou zůstává, zda správce daně výzvou k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu přenesl důkazní břemeno zpátky na stěžovatelku. K tomu by došlo, pokud by správce daně splnil podmínky podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tedy pokud by prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či správnost účetnictví, evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Stěžovatelka zastává názor, že k přenesení důkazního břemene zpátky na ni nedošlo; případně pokud ano, pak jí daňové orgány neumožnily toto břemeno unést. Kasační argumentace stěžovatelky se dá rozdělit do dvou stěžejních okruhů. V prvním tvrdí, že daňové orgány (ani krajský soud) nepochopily účetní postupy stěžovatelky. Ve druhém pak namítá, že daňové orgány (ani krajský soud) neprovedly některé navrhované důkazy.

III.1 Nepřípustné kasační námitky

[21] Nejvyšší správní soud se i s ohledem na vyjádření žalovaného nejprve zabýval přípustností jednotlivých kasačních námitek. Kasační stížnost lze totiž podat jen z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost podaná z jiných důvodů je nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatelka musí reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou závěry, které soud v napadeném rozsudku uvedl, nesprávné. Musí tedy vylicit, kterých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či

pokračování

závěrů se měl soud vůči ní dopustit v procesu vydání rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž ozřejmit svůj právní názor na to, proč se má jednat o nezákonnost (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, a rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2023, čj. 6 As 358/2021-38, bod 11). Pokud tak neučiní a pouze znovu zopakuje námitky, které uvedla v řízení před krajským soudem, aniž by jakkoliv refletovala argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS; ze dne 15. 9. 2009, čj. 6 Ads 113/2009-43; nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36, body 10–14).

[22] Stěžovatelka v kasační stížnosti mimo jiné prohlašuje za nesprávný názor žalovaného, že na účtu 602.300 nejsou seznatelné fiktivně vykazované výnosy, které souvisí s trestnou činností bývalé zaměstnankyně stěžovatelky. Již krajský soud však v bodě 59 napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatelka nebyla schopna jednoznačně prokázat konkrétní částky jí uváděných „fiktivních výnosů“ ze směnářské činnosti s vazbou na účet 602.300. Stěžovatelka pak v kasační stížnosti pouze setrvává na své obecné argumentaci, že na účtu 602.300 fiktivně vykazované výnosy seznatelné jsou, aniž by zároveň uvedla, o které konkrétní zápisy se jedná; případně aniž by zpochybnila názor krajského soudu, který vychází z toho, že stěžovatelka měla takové konkrétní částky na daném účtu prokázat. Na závěry krajského soudu však v tomto směru konkrétně nereaguje, a tato část argumentace tedy není přípustná. Tvrzení správce daně a žalovaného, že pokud vedla účetnictví v souladu s účetními předpisy, pak by částky zaúčtované na účtu 602.300 musela reálně v hotovosti vložit do pokladny či z ní v hotovosti vyplatit, stěžovatelka prohlašuje za chybnou premisu. Místo reakce na konkrétní závěry krajského soudu však v této souvislosti pouze cituje ze zmíněného znaleckého posudku, který popisuje práci s účtem 602.308 (včetně souvztažných zápisů na účet 261.010). Ani tím však nereaguje na zřejmá východiska krajského soudu, které se týkají účtu 602.300.

[23] Stěžovatelka pak (taktéž s odkazem na zmíněný znalecký posudek) uvádí, že pokud k datu uzavírání účetních knih vykazuje peníze na cestě, je tato částka převedena z účtu 602.308 na účet peníze na cestě (261.010, pozn. NSS), a účet 602.308 je tedy nulový a záznamy na něm nejsou relevantní pro výsledek hospodaření. Ani toto obecné konstatování však nereaguje na závěry krajského soudu. Ten totiž v bodech 52 a 53 napadeného rozsudku identifikoval dva klíčové interní doklady. Jednalo se právě o doklad ze dne 31. 8. 2017 na částku 103 087 680 Kč se zápisem MD 261.010 / D 602.308 (UVD 01-7-0000216) a doklad ze dne 30. 9. 2017 (UVD 01-7-0000237), který jej stornoval. V bodech 55 a 56 soud došel k tomu, že se v účetnictví stěžovatelky k rozvahovému dni 31. 12. 2017 ve výnosech už nenacházely žádné částky peněz v obalech, o které by si mohla snížit základ daně. Celkové zdanitelné příjmy (výnosy) v průběhu roku 2017 již stěžovatelka o dotčenou celkovou částku peněz v obalech již snížila a nemůže tak učinit opakovaně. V bodě 57 napadeného rozsudku také krajský soud uvedl, že obecné tvrzení ohledně účtu 602.300 nemá oporu v předloženém účetnictví. Částky, o které snížila výsledek svého hospodaření, totiž odpovídají meziročním změnám na účtu 261.010, nikoliv 602.300. Stěžovatelka s odkazem na zmiňovaný znalecký posudek obecně tvrdí, jak postupuje, pokud k datu uzavírání účetních knih vykazuje peníze na cestě. Toto tvrzení se však míjí s konkrétní argumentací krajského soudu, která

zdůrazňuje roli dokladu ze dne 30. 9. 2017, a nejedná se proto ani v tomto případě o přípustnou kasační námitku.

[24] Stěžovatelka také tvrdí, že daňové orgány měly provést navrhované důkazy. Co se týče místního šetření, stěžovatelka neuvádí konkrétní námitky, a v tomto směru se nemůže jednat o přípustnou kasační argumentaci. Nutno dodat, že v bodě 67 napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že ani v řízení o žalobě stěžovatelka nerozporovala konkrétní důvody pro neprovedení místního šetření. Co se pak týče svědecké výpovědi, stěžovatelka uvádí několik argumentů. Opakuje svoji žalobní argumentaci, podle které musí daňové orgány vyslechnout svědka vždy, pokud to daňový subjekt požaduje, ledaže se jedná o požadavek, který je vedený pouze snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení. Krajský soud však toto východisko v bodě 63 napadeného rozsudku zpochybnil a odkázal se na judikaturu, ze které vyplývá širší prostor správních orgánů pro neprovedení důkazů (rozsudky NSS ze dne 13. 9. 2023, čj. 7 Afs 53/2023-67, ze dne 24. 4. 2024, čj. 8 Afs 333/2019-103, ze dne 27. 8. 2021, čj. 5 Afs 362/2020-49, ze dne 16. 8. 2019, čj. 4 Afs 262/2017-37, a ze dne 4. 4. 2019, čj. 9 Afs 431/2017-39, a nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09). Podle citované judikatury není správce daně povinen provést všechny navržené důkazy. Pokud je navržený důkaz pro věc nerozhodný, nevýznamný, zjevně nezpůsobilý prokázat rozhodné skutečnosti či rozhodná skutečnost již byla potvrzena, může jej odmítnout provést, pokud to dostatečně zdůvodní. Stěžovatelka nijak nerozvíjí, proč by mělo být relevantní pouze hledisko maření či účelového prodlužování, tedy nevyvrací předestřená východiska krajského soudu. Tato opakovaná část argumentace proto také není přípustnou kasační námitkou. Pro upřesnění lze dodat, že stěžovatelka v tomto ohledu také uvádí, že krajský soud nereagoval na její argumentaci, podle které musí daňové orgány vyslechnout svědka vždy, pokud to daňový subjekt požaduje, ledaže se jedná o požadavek, který je vedený pouze snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení. Tato námitka je přípustná a bude o ní pojednáno níže. Dále rozporuje i závěry o nadbytečnosti svědeckého výsledku auditorů. I tato část je pak přípustnou kasační námitkou, kterou se Nejvyšší správní soud zabývá.

[25] Stěžovatelka také argumentuje, proč by měla být relevantní samotná změna právní kvalifikace trestného činu policií. Tato argumentace se však míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu. Je pravda, že krajský soud v bodě 55 napadeného rozsudku uvádí, že se na ke konci roku 2017 ve výnosech stěžovatelky nenacházely žádné částky peněz v obalech, o které by si mohla snížit základ daně, „*nadto pouze v důsledku (prosté) změny právní kvalifikace trestného činu bývalé zaměstnankyně žalobkyně policejním orgánem ze zpronevěry na trestný čin porušení povinnosti při správě cizího majetku*“. Krajský soud tím však pouze navázal na svoji rekapitulaci, ve které upozornil na to, že se stěžovatelka původně při podání dodatečných daňových přiznání zaštiťovala právě pouze změnou kvalifikace trestného činu (bod 53 napadeného rozsudku). Stěžovatelka v žalobě netvrdila, že by tato změna kvalifikace měla být sama o sobě relevantní; její argumentace se týkala způsobu vedení účetnictví. Závěr krajského soudu ohledně toho, že by si nemohla snížit základ daně ani v důsledku prosté změny právní kvalifikace, tak představuje pouze *obiter dictum*, nikoliv nosné důvody rozsudku.

pokračování

III.2 Námitky nepřezkoumatelnosti a jiných vad řízení před soudem

[26] Z přípustných námitek se Nejvyšší správní soud zabýval v první řadě námitkami podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., které směřují vůči nepřezkoumatelnosti či jiným vadám řízení před soudem, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

III.2.a Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[27] Podle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje mimo jiné takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou (rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS).

[28] Stěžovatelka v tomto ohledu namítla, že krajský soud v bodě 54 napadeného rozsudku přijal chybná zjištění žalovaného ohledně vedení účetnictví, aniž by se zabýval tím, zda ze správního spisu skutečně vyplývají. Tato námitka je však nedůvodná. V bodě 54 sice krajský soud shrnuje tvrzení žalovaného, avšak mimo jiné hned v následujícím bodě důkazy a skutečnosti plynoucí ze správního spisu sám hodnotí.

[29] Stěžovatelka také namítá, že krajský soud „bez dalšího“ přijal argumentaci správce daně o tom, že byly důkazní návrhy nadbytečné. Ani tato námitka není důvodná. V první řadě je nutno zmínit, že podle jedné z žalobních námitek „správce daně žádným způsobem nevysvětlil, z jakého důvodu nebyly provedeny navrhované svědecké výpovědi ani místní šetření“. Krajský soud tak shrnul argumentaci žalovaného ohledně toho, proč důkazy shledal nadbytečnými. V reakci na další námitky stěžovatelky pak posoudil, nakolik je takové zdůvodnění souladné s judikaturou, kterou představil. Tedy zda závěr o nadbytečnosti ob stojí. Není tedy v první řadě pravda, že by krajský soud přijal argumentaci „bez dalšího“. Sice se s ní ztotožnil, ale toto ztotožnění zasadil do kontextu ustálené judikatury. Ani to, když se krajský soud ztotožní se závěry žalovaného a ve své argumentaci si je osvojí, pak samo o sobě není vadou (viz rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS; ze dne 19. 7. 2023, čj. 1 Afs 111/2022-30, bod 14; či ze dne 3. 11. 2023, čj. 8 As 68/2022-52, bod 24).

[30] Dále stěžovatelka namítá, že krajský soud nereagoval na její argumentaci, podle které musí daňové orgány vyslechnout svědka vždy, pokud to daňový subjekt požaduje, ledaže se jedná o požadavek, který je vedený pouze snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení. Konkrétně odkázala na rozsudek čj. 2 Afs 24/2007-119. Krajský soud se otázce neprovedení důkazů před daňovými orgány věnoval v bodech 62 až 67 napadeného rozsudku. V bodě 63 uvedl obecná judikatorní východiska, na jejichž základě svoje hodnocení postavil. V následujících bodech se věnoval právě hodnocení zákonnosti neprovedení konkrétních důkazů, které stěžovatelka uvedla. Krajský soud nereagoval výslovně na argumentaci, podle které musí daňové orgány vyslechnout svědka vždy, když o to daňový subjekt požádá. Východiska stěžovatelky však zpochybnil, představil svá vlastní, a argumentaci stěžovatelky tak implicitně vypořádal. S odkazem na judikaturu vysvětlil, že odmítnout navrhovaný důkaz je možné tehdy, pokud je pro věc nerozhodný, nevýznamný či zjevně nezpůsobilý prokázat rozhodné skutečnosti. Z judikatury Ústavního soudu pak podle něj vyplývá, že navržený důkaz není nutno provést, pokud a) skutečnost, kterou má

důkaz potvrdit, není relevantní pro dané řízení, b) důkaz není způsobilý tvrzenou skutečnost potvrdit, c) skutečnost již byla potvrzena. Touto optikou pak krajský soud posuzoval jednotlivé neprovedené důkazy.

[31] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že podle jeho konstantní judikatury není povinností správního soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. Nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, sp. zn. I. ÚS 729/2000, sp. zn. I. ÚS 116/05, sp. zn. IV. ÚS 787/06, sp. zn. ÚS 989/08, sp. zn. III. ÚS 961/09 a sp. zn. IV. ÚS 919/14). Například v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, Ústavní soud uvedl, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. také rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014-43). Těmto judikatorním požadavkům krajský soud dostal. I tato námitka stěžovatelky je proto nedůvodná.

[32] Pro úplnost nutno dodat, že NSS svůj závěr, podle kterého je třeba svědka vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, uvedl v kontextu použitelnosti obsahu výpovědi svědků z jiných řízení (jak již vysvětlil v rozsudku ze dne 18. 5. 2023, čj. 8 Afs 201/2021-74, č. 4491/2023 Sb. NSS, bod 32). Jde tedy o situace, kdy správce daně považuje pro své závěry za důležité znát výpověď určité osoby, jež vypověděla v jiném řízení a jejíž výpověď však není procesně použitelná. Nejvyšší správní soud nedospěl k obecnému závěru, že by bylo třeba svědka vyslechnout vždy (bez ohledu na okolnosti dané věci), požaduje-li to daňový subjekt, jak dovozuje stěžovatelka.

III.2.b Jiné vady řízení před soudem

[33] Co se pak týče jiných vad řízení před soudem, stěžovatelka namítla, že krajský soud pochybil tím, že neprovedl důkaz znaleckým posudkem. Uvedla přitom, že jej navrhla v reakci na neprovedení důkazů v daňovém řízení. Zmínila také, že jde kvalitativně o stejný důkaz jako navrhovaná výpověď auditorky. Dále pak že znalecký posudek nepřináší nová skutková zjištění, nýbrž pouze právní hodnocení.

[34] Jak Nejvyšší správní soud již v minulosti zdůraznil, úloha správního soudu je především přezkumná; soudní řízení správní tak není pokračováním správního či daňového řízení (rozsudky NSS ze dne 15. 12. 2016, čj. 5 Afs 94/2016-34; ze dne 26. 1. 2023, čj. 7 Afs 135/2022-28, bod 15; či ze dne 8. 3. 2024, čj. 3 Afs 93/2022-74, bod 37). Pokud daňové orgány založily svá rozhodnutí na tom, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno v daňovém řízení, nemůže se daňový subjekt až v následném řízení před soudem domáhat provedení důkazů, které měl možnost v daňovém řízení uplatnit (rozsudky NSS ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS, bod 41; ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS, bod 44; či ze dne 19. 4. 2024, čj. 5 Afs 86/2022-32, bod 27). Nově navržené důkazy krajský soud neprovede tehdy, pokud srozumitelně a přesvědčivě odůvodní, že jejich provedení by bylo nadbytečné. Dále pak v případě, že tyto důkazy mohl daňový subjekt předložit již v řízení odvolacím; tedy pokud odvolací rozhodnutí pro něj nebylo objektivně překvapivé a současně odvolací řízení nebylo zatíženo zásadními vadami. Takovou vadou by například bylo, pokud by správní orgán neumožnil daňovému subjektu

pokračování

důkazy navrhnout, nebo by jeho návrhy bez řádného důvodu odmítl (rozsudek NSS čj. 2 Afs 35/2009-91, bod 44).

[35] Stěžovatelka v nyní projednávané věci především neuvádí, proč by nemohla vyhotovit znalecký posudek již v odvolacím řízení. To, že se jeho obsah může potenciálně shodovat s obsahem případné svědecké výpovědi auditorky, nehraje v posouzení jeho přípustnosti roli. Klíčové je označení konkrétního důkazu. Nejvyšší správní soud se pak neztotožňuje ani s argumentací stěžovatelky, která přípustnost provedení znaleckého posudku dovozuje z toho, že má přinést právní hodnocení, nikoliv nová skutková zjištění. Znalci totiž nepřísluší posouzení právní otázky (rozsudek NSS ze dne 14. 1. 2021, čj. 3 Ads 273/2019-27, bod 34). Právní argumentaci měla stěžovatelka představit v žalobě (v rámci vlastní právní argumentace), nikoliv v rámci znaleckého posudku. Kasační námitky, které směřují vůči neprovedení znaleckého posudku jako důkazu před krajským soudem, tak nejsou důvodné.

III.3 Námitky vad řízení před správním orgánem

[36] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., která směřuje vůči vadám řízení před správním orgánem. Stěžovatelka rozporuje závěr krajského soudu, podle kterého žalovaný nepochybil, pokud považoval navrhovaný výslech auditorky za nadbytečný (bod 64 napadeného rozsudku). Daňové orgány podle krajského soudu vycházely z předloženého celkového účetnictví, ve kterém bylo zachyceno veškeré účtování stěžovatelky. Dále pak vycházely ze závěrů auditorské prověrky vzniku škody, kterou v roce 2017 sepsala právě stěžovatelkou navrhovaná auditorka. V daném dokumentu auditorka uvedla, že finanční částky z korunového účtu, které nebyly připsány bankou na eurový účet stěžovatelky, byly z účetního hlediska peníze na cestě (resp. peníze v obalech). Auditorka vyčíslila ztrátu, kterou stěžovatelce způsobila její bývalá zaměstnankyně; jednalo se o výši hotovosti v obalech ke dni 31. 8. 2017. Tyto závěry pak podle krajského soudu korespondovaly s předloženým účetnictvím. Vznik finančního schodku stěžovatelky, plynoucí z trestné činnosti její bývalé zaměstnankyně, byl doložen jeho zaúčtováním. Proto žalovaný považoval navrhovaný výslech auditorky za nadbytečný a krajský soud se s tímto hodnocením ztotožnil.

[37] V kasační stížnosti pak stěžovatelka na tyto závěry konkrétněji nereaguje. Tvrdí, že daňové orgány nepochopily vedení účetnictví a že by výsledkem auditorky došlo k „podrobnému vysvětlení účtování o výnosech v účetnictví“. I když však upřesňuje účel výsledku, tak neříká, co by auditorka reálně měla doplnit vůči své již založené zprávě, ze které daňové orgány vycházely. Stěžovatelka nepoukazuje na konkrétní účetní zápis a neodkazuje na žádný krok, který by ze spisu nebyl seznatelný a který by auditorka mohla při své svědecké výpovědi objasnit. Obecně uvádí, že správce daně nemůže předjímat, jaké skutečnosti z výpovědi svědků vyplynou, ani jakou vypovídající hodnotu budou mít. Nijak však nereaguje na skutečnost, že poznatky auditorky již ve spisu figurují, a neuvádí žádné konkrétní skutečnosti, které by svědecká výpověď měla doložit. V tomto směru závěry krajského soudu ob stojí a ani tato námitka stěžovatelky není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není zčásti přípustná a zčásti důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[39] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 22. srpna 2025

Milan Podhrázký
předseda senátu